

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., vertreten durch die WT, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw) ist der Sohn der im Mai 2001 im Altersheim H verstorbenen X. Diese hat mit Übergabsvertrag vom 17.10.1988 die von ihr im Erbwege erworbene Liegenschaft Y in Vorwegnahme der fideikommissarischen Substitution zugunsten ihres Sohnes in dessen Alleineigentum übergeben.

Der Bw hat sich Punkt IV. 1) bis 4) des Übergabevertrages zu folgenden Gegenleistungen verpflichtet: Der Bw hat der Mutter im gesamten Haus X-Straße das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnrecht einschließlich Gartenbenutzung eingeräumt. Diese Dienstbarkeit wurde auch grundbürgerlich sichergestellt. Er hat sich überdies zur Tragung der Begräbniskosten und dazu verpflichtet, seiner Mutter im Krankheits- und Gebrechlichkeitsfalle eine liebevolle "Wartung und Pflege" angedeihen zu lassen, soweit dies im häuslichen Rahmen möglich sei. Der Bw hat sich außerdem verpflichtet, die Liegenschaft ohne Zustimmung seiner Mutter weder zu veräußern, noch zu belasten. Auf eine grundbürgerliche Einverleibung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes wurde ausdrücklich verzichtet.

Mit Schreiben vom 21. März 2003 hat der steuerliche Vertreter eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG erstattet, wonach der Abgabepflichtige seit 1.10.1998 Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft erzielt habe. Infolge ihres Alters habe die Mutter im Jahr 1997 ins Altersheim müssen und sei der Bw aufgrund der Liegenschaftsübergabe verpflichtet worden, einen Kostenbeitrag an die Bezirkshauptmannschaft (im Weiteren kurz BH) A zu leisten. Aus der Beilage sei die Höhe der Einkünfte ersichtlich, die in den Jahren 1998 bis 2000 erzielt worden sei.

In der Beilage wurde als Bemessungsgrundlage für die Absetzung von Abnutzung des 1939 errichteten Gebäudes ein Betrag von 1.125.000,00 S ($75 \text{ m}^2 \times 15.000,00 \text{ S}$) herangezogen und eine AfA von 1,5 % jährlich (16.875,00 S) als Werbungskosten geltend gemacht. Darüber hinaus wurden von den Einnahmen die Beiträge an das Land Vorarlberg (vertreten durch die BH A) von monatlich 1.138,00 S (bis 1.5.2000) bzw. von 1.296,00 S monatlich als Werbungskosten in Abzug gebracht.

In den vom Finanzamt am 1. April 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1998 bis 2001 wurden die Kostenbeiträge für die Heimunterbringung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

In der Berufung vom 23. April 2003 geht der steuerliche Vertreter davon aus, die im Übergabevertrag in Pkt IV. 3.) übernommene Verpflichtung, für seine Mutter im Krankheits- und Gebrechlichkeitsfall zu sorgen, beinhalte nach dem Willen der Vertragsparteien auch die Übernahme von anfallenden Pflege- und Betreuungskosten. Seine Mutter habe im Übergabeobjekt das unentgeltliche und lebenslängliche Wohnungsrecht gehabt und sei, solange es möglich gewesen sei, schon dort von ihrem Sohn und seiner Gattin betreut worden. Infolge der Verlegung der Mutter ins Altersheim sei der Bw durch die Bezirkshauptmannschaft A unter Berufung auf den Übergabevertrag verpflichtet worden, einen Kostenersatz gem. § 947 ABGB zu leisten. Um diese Kosten abzudecken, sei das Haus ab Oktober 1998 vermietet worden. Ohne die Pflegeverpflichtung wäre der Übergabevertrag nicht zu Stande gekommen. Dieser Vertrag bilde jedoch die Grundlage für die Einkunfts-erzielung aus Vermietung und Verpachtung. Die Zahlungen an die BH A stünden daher in direktem Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und seien deshalb als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Berufung wurden die zwischen der BH (als Vertreterin des Landes Vorarlberg als Träger der Sozialhilfe) und dem Bw geschlossenen Vergleiche vom 9. Februar 1998 bzw. 28.4.2000 angeschlossen.

In der Begründung vom 2. Oktober 2003 zu den abweisenden Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 1998 bis 2001 vom 29. September 2003 hat das Finanzamt die Berücksichtigung der Zahlungen an die BH A im Wesentlichen mit der Begründung abgelehnt, die Zahlungen an

diese würden auf der Verpflichtung beruhen, dem Lande Vorarlberg aufgrund einer Liegenschaftsübergabe gemäß § 947 ABGB zu den Sozialaufwendungen einen Kostenersatz für die Dauer des Heimaufenthaltes der Mutter zu bezahlen. Die in Rede stehenden Kosten würden eindeutig mit dem unentgeltlichen Erwerb der Liegenschaft B zusammenhängen. Die Kosten im Zusammenhang mit einem nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs – der unentgeltliche Erwerb der Liegenschaft habe zweifelsfrei nicht der Einkommensteuer unterlegen – seien gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Mit Schreiben vom 4. November 2003 hat der steuerliche Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Er hat im Wesentlichen bestritten, dass die Liegenschaft im Schenkungswege an den Bw übergegangen sei, vielmehr sei diese in Vorwegnahme der Nacherbschaft (fideikommissarische Substitution zugunsten des Bw) erfolgt. Es sei nicht an eine Schenkung gedacht gewesen. Damit gehe der Einwand der belangten Behörde mit dem Verweis auf § 947 ABGB ins Leere. Weiters habe sich der Bw als Nacherbe gegenüber der Mutter zur Gegenleistung der Einräumung des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechtes und der Gartenbenutzung verpflichtet. Was den Krankheits- und Gebrechlichkeitsfall anlange, so habe sich der Bw lediglich für den Fall, dass dies im häuslichen Rahmen möglich wäre, zur liebevollen Wartung und Pflege der Mutter verpflichtet. Wenn in den Unterlagen der BH auch von Unterhaltsverpflichtungen des Bw die Rede sei und zum Teil auch die Unterschrift des Bw aufscheine, so sei zum Einen auf die juristische Unkenntnis des Bw zu verweisen, und andererseits auf die seines Erachtens unrichtige Auslegung der tatsächlichen Verhältnisse durch die BH. Von einer fideikommissarischen Substitution sei in den Unterlagen der BH nämlich auch keine Rede. Selbst ihm als Vertreter sei in der Selbstanzeige vom 21.3.2003 derselbe Fehler unterlaufen, wenn er schreibe, dass der Bw aufgrund der Liegenschaftsübertragung verpflichtet gewesen sei, einen Kostenbeitrag an die BH X. zu leisten. Der Betrag, der vom Bw an die BH bezahlt worden sei, stehe selbstverständlich im Zusammenhang mit dem Aufenthalt der Mutter in einem Pflegeheim. Dabei handle es sich aber keineswegs um eine freiwillige Zuwendung durch den Bw. Der Übergabevertrag beinhalte ja das Vorziehen der Wirkungen der fideikommissarischen Substitution und das Einräumen eines Wohnungsrechtes an die Mutter. Vielmehr sei in den Zahlungen an die BH eine Ablöse des Wohnungsrechtes zu sehen. Dieses sei zwar als unentgeltliches Wohnungsrecht eingeräumt, die Freihaltung der Liegenschaft und damit das Schaffen der Möglichkeit der Vermietung, der Einkunftserzielung sei aber mit den geltend gemachten Kosten – Zahlungen an die BH – verbunden. Diese Ablösezahlungen an die BH seien damit als Werbungskosten bei der Überschussrechnung der Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Bw in den Berufungsjahren an das Land Vorarlberg als Sozialhilfeträger geleisteten Zahlungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden können.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Mutter des Bw die streitgegenständliche Liegenschaft am 17. Oktober 1988 in Vorwegnahme der fideikommissarischen Substitution (§ 608f ABGB) an den Bw unter grundbürgerlicher Einverleibung eines lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechtes zu ihren Gunsten übertragen hat. 1997 wurde sie altersbedingt in einem Altersheim in H untergebracht. Laut Vergleich vom 9. Februar 1998 hat sich der Bw. gegenüber dem Land Vorarlberg als Sozialhilfeträger verpflichtet, aufgrund der Liegenschaftsübergabe gemäß § 947 ABGB zu den Sozialhilfeaufwendungen für seine Mutter ab 1.7.1997 für die Dauer des Heimaufenthaltes einen Kostenersatz von monatlich 1.138,00 S zu bezahlen. Im Vergleich vom 28.4.2000 wurde neben diesem Kostenersatz rückwirkend ein Kostenbeitrag aus seinem Einkommen in Höhe von monatlich 158,00 S vorgeschrieben. Der ursprüngliche Vergleich wurde mit Ablauf des 31.5.2000 außer Kraft gesetzt. Die Liegenschaft wurde sodann ab 1. Oktober 1998 vom Bw vermietet.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gem. § 9 des Vorarlberger Sozialhilfegesetzes hat der Empfänger der Sozialhilfe die hiefür aufgewendeten Kosten einschließlich der Kosten im Sinne des § 13 Abs. 3 leg. cit. zu ersetzen,

a) wenn er ein ausreichendes Einkommen oder Vermögen erhält.

Gem. Abs. 3 dieser Bestimmung geht die Verbindlichkeit zum Ersatz der Kosten nach Abs. 1 und 2 gleich einer anderen Schuld auf den Nachlass des Empfängers der Sozialhilfe über.

Gem. § 10 (Ersatz durch Dritte) des SozialhilfeG haben die zum Unterhalt verpflichteten Angehörigen im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht die Kosten der Sozialhilfe einschließlich der Kosten im Sinne des § 13 Abs. 3 zu ersetzen. Gem. § 11 Abs. 2 leg. cit. können über den Kostenersatz nach § 10 mit den Ersatzpflichtigen Vergleiche abgeschlossen werden.

Der Vergleich vom 28.4.2000 nimmt ausdrücklich auf die Unterhaltspflicht und § 10 des Sozialhilfegesetzes, LGBl. Nr. 1/1998, Bezug. Beide Vergleiche enthalten den Hinweis auf § 947 ABGB.

§ 947 ABGB bestimmt unter anderem, dass dann, wenn der Geschenkgeber in der Folge (gemeint: nach Schenkung) in solche Dürftigkeit gerät, dass es ihm an dem nötigen Unterhalte gebreicht; er befugt ist, jährlich von dem geschenkten Betrage die gesetzlichen Zinsen, insoweit die geschenkte Sache, oder derselben Wert noch vorhanden ist, und ihm der nötige Unterhalt mangelt, von dem Beschenkten zu fordern, wenn sich anders dieser nicht selbst in gleich dürftigen Umständen befindet.

Fest steht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass die Vorschreibung des Kostenersatzes seitens der BH unter anderem darauf beruht, dass der Mutter des Bw aufgrund der Übergabe der Liegenschaft ein Vermögenswert entzogen wurde, der ansonsten im Sinne des § 9 des Vorarlberger Sozialhilfegesetzes zur Deckung der Sozialhilfeaufwendungen herangezogen werden hätte können. Insofern kann nicht in Abrede gestellt werden, dass diese Vorschreibung ursächlich mit der Liegenschaftsübergabe zusammenhängt. Wie der steuerliche Vertreter im Vorlageantrag zutreffend selbst festgestellt hat, handelt es sich bei diesem Kostenbeitrag und auch dem Kostenbeitrag aus dem Einkommen um keine freiwilligen Leistungen, sondern ergeben sich diese Leistungen zwangsläufig daraus, dass die Mutter des Bw Leistungen aus der Sozialhilfe erhalten hat, und offensichtlich weder über ein entsprechend hohes Einkommen noch (aufgrund der Liegenschaftsübergabe) über ausreichendes Vermögen verfügt hat, das im Sinne des § 9 des Sozialhilfegesetzes zur Deckung herangezogen werden konnte, und die zum Unterhalt verpflichteten Angehörigen (§ 10 Sozialhilfegesetz) diesfalls im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht die Kosten der Sozialhilfe zu ersetzen haben.

Der Einwand des Bw, es habe sich im gegenständlichen Fall nicht um eine Schenkung, sondern um eine Übergabe der Liegenschaft in Vorwegnahme der Nacherbschaft gehandelt, ist insofern nicht entscheidungswesentlich, als sich jedenfalls die Liegenschaft, wäre diese nicht schon zu Lebzeiten der Mutter übergeben worden, noch bei deren Eintritt ins Altersheim in ihrem Eigentum befunden hätte, und die Verbindlichkeiten aus den Sozialhilfeleistungen diesfalls im Sinne des § 9 Abs. 3 des Sozialhilfegesetzes "gleich einer anderen Schuld den Nachlass" (die Liegenschaft) belastet hätten bzw der Sozialhilfeträger zur Deckung der Aufwendungen auf diese greifen hätte können. Im Übrigen hat der Bw auch nicht konkretisiert, inwiefern sich durch die Beurteilung als Vorwegnahme der Nacherbschaft und nicht als Schenkung eine andere Beurteilung des Falles ergeben soll.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw im Vorlageantrag geltend macht, die Zahlungen an die BH seien als **Ablöse des Wohnungsrechtes** zu sehen, so ist dem entgegen zu halten, dass die Zahlungen nicht auf einer Vereinbarung zwischen ihm und seiner Mutter, sondern auf einer **gesetzlichen Verpflichtung** beruhen, die auf der Unterhaltspflicht von Angehörigen fußt und der sich Angehörige grundsätzlich nicht entziehen können (vgl. § 10 des Vorarlberger

Sozialhilfegesetzes). Dies ist auch daraus ersichtlich, dass dem Bw laut Vergleich vom 28.4.2000 neben dem Kostenersatz gemäß § 947 ABGB ab 1. Juli 1997 zusätzlich ein Kostenbeitrag aus seinem Einkommen in Höhe von 158,00 S vorgeschrieben wurde.

Daran vermag auch der Umstand, dass der Bw die Liegenschaft ab 1. Oktober 1998 vermietet hat, nichts zu ändern. Die Deckung des Kostenersatzes aus den Vermietungseinkünften ist im Übrigen jedenfalls als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung zu qualifizieren. Der Beitrag wäre zudem auch dann zu bezahlen gewesen, wenn der Bw die Liegenschaft nicht vermietet hätte, da der eigentliche Rechtsgrund für die Vorschreibung – wie gesagt - darin zu sehen ist, dass der Mutter des Bw durch die vorzeitige Übergabe der Liegenschaft ein Vermögenswert entzogen wurde, auf den der Sozialhilfeträger andernfalls zur Deckung der Sozialhilfeleistungen zugreifen bzw. diesen entsprechend belasten hätte können. Dass der Sohn – wie behauptet - die Zahlungen als Ablöse für das der Mutter eingeräumte Wohnrecht geleistet habe, kann nur seine persönliche Sicht der Dinge sein, ändert aber nichts an der objektiven Tatsache, dass er sich dieser landesgesetzlich normierten Verpflichtung zum Ersatz von Sozialhilfeaufwendungen aufgrund der Liegenschaftsübertragung gar nicht entziehen hätte können, bzw. könnte in einer solchen Vereinbarung zwischen ihm und seiner Mutter nur eine interne Vereinbarung gesehen werden, die ohne Auswirkung auf die gesetzliche Verpflichtung zum Kostenersatz bleibt. Zudem wurden die Zahlungen nicht an die Mutter, sondern aufgrund der mit dem Land Vorarlberg als Sozialhilfeträger geschlossenen Vergleiche an dieses geleistet. Dass im Übrigen die Mutter auf das Wohnrecht verzichtet haben soll, findet auch im Grundbuchsstand keine Deckung (Abfrage des Finanzamtes vom 10.1.2003). Nachvollziehbar erscheint es für den Unabhängigen Finanzsenat allerdings, dass sie unter den gegebenen Umständen (Unterbringung im Altersheim) mit einer Vermietung der Liegenschaft zur Deckung der Sozialhilfeaufwendungen einverstanden war.

Es handelt sich bei den Kostenersätzen an den Sozialhilfeträger (Land Vorarlberg, vertreten durch die BH A) daher nicht um solche, die aus der Vermietung der Liegenschaft bzw. der behaupteten Ablöse des Wohnrechtes resultieren, sondern ist Rechtsgrund dafür die **Unterhaltpflicht des Bw** für die Mutter als Angehörige und der Umstand, dass er durch die Übergabe der Liegenschaft vor Ableben der Mutter über einen Vermögenswert verfügt hat, der ansonsten von Gesetzes wegen vom Sozialhilfeträger zur Deckung der Sozialhilfeaufwendungen herangezogen werden hätte können.

Eine Berücksichtigung des Kostenersatzes an die BH A bzw. das Land Vorarlberg als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt daher aus den vorstehenden Gründen nicht in Betracht.

Einer Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 stehen die Vermögensverhältnisse des Bw aufgrund der Übertragung der Liegenschaft entgegen, zumal bereits der abschreibbare Gebäudewert (ohne Grund & Boden) vom Bw. bei Beginn der Vermietung mit 1.125.000,00 S (AfA-Basis) angegeben wurde, und daher die in den Berufsjahren geleisteten Zahlungen jedenfalls in der Vermögenssubstanz ihre Deckung finden. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass durch die dem Bw in den Berufsjahren erwachsenen Aufwendungen seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wurde (vgl. dazu VwGH 21.10.1999, 98/15/0201). Davon hätte erst dann gesprochen werden können, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen überstiegen hätte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 8. November 2005